



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 27-05-2020

Αριθμός απόφασης: 908

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

5. Την από **03/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντα ... με **ΑΦΜ** ..., με έδρα στην ... -με αντικείμενο εργασιών κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων για κατοικίες και μη κατά της υπ' αρ. .../04-11-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΚΑΒΑΛΑΣ
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **03/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα από τον προσφεύγοντα ... με ΑΦΜ ... και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αριθ. **.../04-11-2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΒΑΛΑΣ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά ΦΠΑ ύψους 13.407,31 ευρώ, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ύψους 13.554,80 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 26.962,11 ευρώ. Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα, στις 4-12-2019 με έκθεση επίδοσης.

Η ως άνω διαφορά του φόρου προέκυψε, στα πλαίσια διενεργηθέντος μερικού ελέγχου εισοδήματος και μερικού ελέγχου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 κατόπιν της υπ' αρ **.../02-10-2018** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΚΑΒΑΛΑΣ.

Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων από τον έλεγχο για την κρινόμενη φορολογική περίοδο διενεργήθηκε με την εφαρμογή των όσων ορίζονται στις διατάξεις των άρθρων του ν.2859/2000 του ΦΠΑ

Κατόπιν της παραπάνω εντολής ελέγχθηκαν οι τραπεζικοί λογαριασμοί που διαθέτει ο προσφεύγων για τη χρήση 2013, ύστερα από την νόμιμη πρόσβαση στα δεδομένα των λογαριασμών από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, κατ' εφαρμογή των αναφερομένων στο με αρ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ ΕΞ 2017 ΕΜΠ/28-4-2017 έγγραφο της Α.Α.Δ.Ε, όπως αναγράφεται στη σελ. 5 της από 04-11-2019 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και από την επεξεργασία των πρωτογενών καταθέσεων με βάση τις συμβάσεις έργου που προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα στον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι πρωτογενείς καταθέσεις ύψους 72.000,00 ευρώ **(καθαρή αξία 58.536,58€ πλέον ΦΠΑ23% ποσό 13.463,42€)** αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις Δ' πηγής, σύμφωνα με το άρθρου 4 του ν.2238/1994.

Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε τρία φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.), για συναλλαγές συνολικού ποσού 72.000,00€ (συνολική καθαρή αξία 58.536,58€ πλέον ΦΠΑ23% ποσό 13.463,42€ προς: 1) την ... για να προβεί στην αλλαγή χρήσης ενός πρόχειρου καταλύματος σε

ισόγεια κατοικία 60 τ.μ. στην Παραλία ... με επισκευή, ανακαίνιση με δικά του υλικά, σύμφωνα με το από 02-6-2013 ιδιωτικό συμφωνητικό έργου, συνολικής αξίας 20.000,00€ 2) την ... για να προβεί στην αλλαγή χρήσης ενός πρόχειρου καταλύματος σε ισόγεια κατοικία 60 τ.μ. στην Παραλία ... και να διαχωρίσει ένα ενιαίο χώρο (σοφίτας) στα ... Θεσσαλονίκης σε τρία (3) ενοικιαζόμενα δωμάτια-studio, με δικά του υλικά, σύμφωνα με το από 01-6-2013 ιδιωτικό συμφωνητικό έργου συνολικής αξίας 20.000,00€ και 3) την ... για να εκδώσει οικοδομική άδεια και να κατασκευάσει μονοκατοικία 65 τ.μ. στο ακίνητό της στον συνοικισμό ... του Νομού Σερρών, με δικά του υλικά, σύμφωνα με το από 05-7-2013 ιδιωτικό συμφωνητικό έργου συνολικής αξίας 32.000,00€.

Η παραπάνω διαφορά ποσού **58.536,58€**, προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης (ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις Δ' πηγής, του άρθρου 4 του ν.2238/1994) του προσφεύγοντα στην ελεγχόμενη χρήση 01/01 – 31/12/2013 και στο σύνολο των φορολογητέων εκροών του.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε, δυνάμει της από 04/11/2019 θεωρηθείσας Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α., σε εκτέλεση της με αρ. .../02-10-2018 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΚΑΒΑΛΑΣ.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../03-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη αντιστροφή του βάρους απόδειξης και ελλιπούς αιτιολογίας.
2. Μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη αντιστροφής του βάρους της απόδειξης και ελλιπούς αιτιολογίας.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών

διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρο 48 του ν. 2859/2000 ορίζεται: «1.Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του

υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38. 2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. [...] 3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος. 6.Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου. Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν και τα πρόσωπα τα οποία, από τη σχέση εργασίας που έχουν με τον υπόχρεο, μπορούν να δώσουν τα ζητούμενα στοιχεία».

Επειδή, ο φορολογούμενος μπορεί και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή (κατόπιν σχετικής κλήσης του) την αιτία ή πηγή της εισαγωγής στους λογαριασμούς του μεγάλων ποσών, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο και μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (ΣΤΕ 884/2016 επταμ., με παραπομπή στην απόφαση ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. v. Switzerland, 28601/11, σκέψεις 92-93), χωρίς να απαιτείται στοιχειοθέτηση εύλογης υπόνοιας διάπραξης φοροδιαφυγής (ΣΤΕ 2934/2017 επταμ.). Επομένως, ο φορολογούμενος οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης (η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος) και να μην μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (Β' Τμ. ΣΤΕ 884/2016 επταμ., με παραπομπή στις αποφάσεις ΕΔΔΑ 3.5.2001, J.B. v. Switzerland, 31827/96, σκέψεις 65-71 και ΕΔΔΑ 5.4.2012, Chambaz v. Switzerland, 11663/04, σκέψεις 53-58) αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψή του να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (Β' Τμ. ΣΤΕ 884/2016 επταμ., με

παραπομπή στις αποφάσεις ΕΔΔΑ 8.2.1996, John Murray v. United Kingdom, 18731/91, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, Telfner v. Austria, 33501/96, σκέψεις 15-17).

Επειδή, εν προκειμένω ελέγχθηκαν οι τραπεζικοί λογαριασμοί που διαθέτει ο προσφεύγων για τη χρήση 2013, ύστερα από τη νόμιμη πρόσβαση στα δεδομένα των λογαριασμών από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, κατ' εφαρμογή των αναφερομένων στο με αρ.πρωτ.ΔΗΛΕΔ ... ΕΞ 2017 ΕΜΠ/28-4-2017 έγγραφο της Α.Α.Δ.Ε, όπως αναγράφεται στη σελ. 5 της από 04-11-2019 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και από την επεξεργασία των πρωτογενών καταθέσεων με βάση τις συμβάσεις έργου που προσκομίσθηκαν από το προσφεύγοντα στον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι πρωτογενείς καταθέσεις ύψους 72.000,00 ευρώ (**καθαρή αξία 58.536,58€ πλέον ΦΠΑ23% ποσό 13.463,42€**) αποτελούν εισόδημα Δ' πηγής -από εμπορικές επιχειρήσεις – σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.2238/1994, όπως αναλυτικά αναφέρονται στον κάτωθι πίνακα:

α/α	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός λογ/σμού	Πλήθος δικαιούχων	Ημερομηνία συναλλαγής	Περιγραφή κωδ.συναλλαγής	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
19	...	GR...	2	04/6/13	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ.	...	10.000,00
20	...	GR...	2	07/6/13	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ.	...	7.000,00
25	...	GR...	2	07/6/13	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ.	...	8.000,00
26	...	GR...	2	09/7/13	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ.	...	10.000,00
29	...	GR...	2	31/7/13	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	...	12.000,00
34	...	GR...	2	09/9/13	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ.	...	5.000,00
38	...	GR...	2	24/10/13	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	...	12.000,00
43	...	GR...	2	20/11/13	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ.	...	8.000,00
						ΣΥΝΟΛΟ	72.000,00

Το εισόδημα αυτό, όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο (Δ' πηγής από εμπορικές επιχειρήσεις_άρθρο 4 του ν.2238/1994) συγκρίθηκε με τα δηλωθέντα εισοδήματα της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικ. έτους 2014 (αρ.κατ.../2014) και διαπιστώθηκε ότι δεν δηλώθηκαν εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις και κατ'επέκταση δεν συμπεριελήφθησαν στις φορολογητέες εκροές της κρινόμενης περιόδου.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 04.11.2019 έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.ΚΑΒΑΛΑΣ προκύπτουν τα ακόλουθα:

- ο προσφεύγων δεν έκανε γνωστό στον έλεγχο το ποσό που καταβλήθηκε για τις δαπάνες αυτές και δεν παρείχε στοιχεία για το ύψος των δαπανών αυτών.
- από τον έλεγχο του τηρουμένου βιβλίου εσόδων-εξόδων (απλογραφικά), διαπιστώθηκε για τη χρήση 2013, ότι δεν καταχωρήθηκε κανένα παραστατικό εσόδων ή εξόδων (αγορές ή δαπάνες), καθώς αυτό βρέθηκε λευκό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.4093/2012 του Κ.Φ.Α.Σ., η καταχώρηση - ενημέρωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων με τις πιο πάνω πράξεις γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ. Στην περίπτωση που κατά την διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους, η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών. Εφόσον στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών που δεν έχουν ακόμα παραληφθεί, καταχωρούνται σχετικές εγγραφές σε ιδιαίτερες στήλες του βιβλίου εσόδων - εξόδων και τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών.

Επειδή, εν προκειμένω, από τη φορολογική αρχή έγινε επεξεργασία των δεδομένων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της ΑΑΔΕ και προέκυψαν πιστώσεις (πρωτογενείς καταθέσεις) ύψους 231.516,16€. Μέρος δε αυτών ύψους 72.000,00 (καθαρή αξία **58.536,58€**, πλέον ΦΠΑ **13.463,41€**) θεωρήθηκαν και φορολογήθηκαν ως εισόδημα Δ' πηγής, καθώς διαπιστώθηκε η πηγή προέλευσης αυτών και μέρος αυτών ύψους 105.370,04€ [231.516,16€ -72.000,00 (εισόδημα Δ' πηγής) -54.146,12 (δηλωθέντα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων, συμμετοχή σε εταιρίες, τόκοι καταθέσεων και ποσά από εκποίηση ακινήτων=105.370,04)], για τις οποίες δεν διαπιστώθηκε η πηγή προέλευσης ή εάν είχαν νόμιμα φορολογηθεί ή απαλλαγεί από το φόρο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994, φορολογήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από 4/11/2019 συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, η οποία διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και οι διαπιστώσεις αυτής κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες. Συνεπώς αβάσιμα προβάλλονται οι ως άνω ισχυρισμοί.

Επειδή, όλα τα παραπάνω που ισχυρίζεται ο προσφεύγων έχουν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο στην από 04-11-2019 έκθεση ελέγχου εισοδήματος και περαιτέρω δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά στοιχεία, όσον αφορά τις δαπάνες που έγιναν για λογαριασμό των πελατών του.

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό περί μη τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των

δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν. 4174/13: «Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου

εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 4 του Ν. 4174/13: «(...) 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 4-11-2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, με το με αρ.πρωτ..../30-7-2019 έγγραφο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αρ. .../26-7-2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 με συνημμένη την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη χρήση 2013, με τα αποτελέσματα του ελέγχου, προκειμένου να προσκομίσει εγγράφως τις απόψεις του εντός τη οριζόμενης προθεσμίας. Ακολούθως στις 26-8-2019 ο προσφεύγων με την με αρ. πρωτ. .../26-8-2019 αίτησή του ζήτησε παράταση έως τις 20-9-2019 η οποία έγινε δεκτή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη το με αρ. πρωτ. .../19-09-2019 έγγραφο απόψεων του προσφεύγοντα σε απάντηση του παραπάνω Σημειώματος Διαπιστώσεων, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη για το υπό κρίση έτος.

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι τηρήθηκε η ειδική διαδικασία της σύνταξης και κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου - κλήσης προς ακρόασης, καθώς και της πράξης προσωρινού προσδιορισμού προστίμου προ της έκδοσης και κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αλυσιστελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 04-11-2019 Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ ΚΑΒΑΛΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **03/01/2020** και με αριθμό ... πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα ... με **ΑΦΜ** ... και την επικύρωση της υπ' αρ. .../04-11-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αρ. .../04-11-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φ.π.α, Διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2013

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά απόφασης - δήλωσης
Αξία φορολογητέων εκροών		58.536,58	58.536,58	58.536,58
Αξία φορολογητέων εισροών				
Φόρος εκροών		13.463,41	13.463,41	13.463,41
Υπόλοιπο φόρου εισροών	56,10	56,10	56,10	56,10
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου				
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		13.407,31	13.407,31	13.407,31
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α και τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013		13.554,80	13.554,80	13.554,80
Καταλογιζόμενο ποσό		26.962,11	26.962,11	26.962,11

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.